



TITLE:

# 動的資本と租税公正難

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

---

CITATION:

神戸, 正雄. 動的資本と租税公正難. 経済論叢 1928, 26(5): 683-703

ISSUE DATE:

1928-05-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/128823>

RIGHT:

京都市帝國大學經濟學會

# 經濟叢論

第五號

第十二卷

昭和三年五月一日發行

## 論 叢

動的資本と租税公正難 . . . . . 法學博士 神戶 正雄

臺灣の小作制度 . . . . . 法學博士 河田 嗣郎

財産生命保險 . . . . . 經濟學博士 小島昌太郎

## 時 論

支那の國民主義革命 . . . . . 文學博士 矢野 仁一

## 說 苑

助郷と農民の生活 . . . . . 經濟學士 大山敷太郎

草津宿に於ける助郷に就いて . . . . . 經濟學士 黒羽兵治郎

## 雜 錄

幣制の紊亂に基く百姓一揆 . . . . . 經濟學士 黒 正 巖

地理的認識の性質について . . . . . 經濟學士 菊田 太郎

# 經濟論叢

第二十六卷 第五號

通卷第百五拾五號

昭和三年五月發行

## 論 叢

### 動的資本と租税公正難

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 動的資本の租税回避易の事實 (一)動的資本に於ける租税回避(A)直接基本税に於ける其表現(一)逓脱易(B)交通税

消費税に於ける表現(一)交通税(二)他元素に於ける租税回避(A)不動資本(一)逓脱難(B)轉嫁難(B)勤勞(一)逓脱(一)轉嫁(C)營業(一)逓脱(一)轉嫁

第二段 動的資本の租税回避防止策 (一)租税道義の助長及租税行政上の改善(二)租税立法上(A)税種の選擇(B)源泉課税の利用(一)人税性質を失はしめること(二)債務者に轉嫁する可能性大なることは物上負擔となる可能性あること(三)自給自足鋭敏ならざる處あること(四)他方面の逓脱を刺戟すること(五)外國投資利子を捕捉し得ざること

結論(全文の要旨)

## 緒言

租税にありては公正原則に適用することを以て第一義と爲す。給付能力に應じた課税といふことが租税に就いて最望ましきこととする。そして其爲めには遁脱が行はれずして課税物件の捕捉の容易なること、並に成るべくは轉嫁が行はれず、假令其が行はれても立法者の豫期に反せず、立法者が其處に相當の能力が存すとした處に負擔の歸着することを要する。併し此要求は實際には却々到達せられずして、其の爲め租税公正に反した結果を見ることは決して珍しいことではない。そして其は物件の中では動的資本に於て最著しと爲す。其は又既に前論文及前々論文に於て、相續税に關聯して之を説いたのだが、丁度同事は、他日、財産税が行はるゝの時には生じ得るし、加之、其は所得税や収益税の下にも同事であり、隨ふて動的資本の捕捉難を以て財産税のみの缺陷の如くに説くのは誤りであつて、其事が齊しく所得税に就きて収益税につきて併せて其他の税にても現はるべきことである。即ち其は税種を如何に變へても動的資本に關する限り、其物體の性質上、避くべからずに生ずるものに外ならぬ。つまり動的資本の遁脱易轉嫁易の性質に基くのであり、此の如き事は畢竟するに、現代人の通例公共心よりも利己心に厚く、租税負擔を避け得らるゝだけ避やうとするの心理に基づき（註一）動的資本といふ物體が遇々、之に恰好の機

會を供するのに因るのである(註三)。處で此動的資本が經濟社會の進むに従ひて益々減少するものならば、宜しいが、其が益々増加して已まぬといふに於て(註三)、右いふ所の動的資本に於ける負擔回避が益々多く行はれて、租税公正が益々多く破られんとして居るのを見出すのは遺憾至極であり、之が防止の爲めの工夫は益々以て力めなくてはならぬ。そして其は勿論、税種の選擇にも依るべきだが、其れだけではなく、別の方面にも之を求めなければならない。何れにしても此方面の工夫、考察は、動的資本の發展に伴ふて益々重要となる。仍つて私は茲に敢て之を試みやうと思ふ。

(註一) アンドレーは、租税義務者が國税の爲め彼の齎らす所の分前(租税)の効果を十分に通觀し且つ追跡し得ざるに於ては、彼は其の不明にして疑問に屬する所の、實に住々にして全く反對すべき目的の爲めに、貨幣を出すことには傾かないといひ、コンラードも、國家に相當のものを供することを嫌ふこと、他人よりもより多くを供することの心配、自己の所得及財産を他人に示すことの心配よりしての秘密主義が一般に行亘ると爲し、スタンブは、國家は何等かの緩み又は逃遁を利用することを待構へて居る所の澤山の人が存するといふことを假定すべしといふて居る。何れも國民の間に普及したる租税回避慾の旺盛を物語る。<sup>1)</sup>

(註二) ハンターは、動産税は、馬鹿と正直との上に歸する税として特徴せられたと爲し、チスカは、資本利子税は詐欺者の利益に於て正直なる國民の負擔を意味すと爲す。<sup>2)</sup>

(註三) プレーンは、富の急速なる増加、富の新形式の増進(投下資本の如き)等が、新形式の税の斷へざる發展に導いたといひ、セリグマンは、古代にても増加する繁榮と伴ふて、動産の簡單なる種類に於ける次第に増加することを見出すが、次の

- 1) Andrae, Baustein zu einer universalistischen Steuerlehre. S. 3. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 20. Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 103.
- 2) Hunter, Outlines of public finance. p. 253. Tysza, Fw. 2 Aufl. S. 157.

時代に入りては、動産が生産的資本の形にても將た不生産的富の形にても斷へず増進する割合にく増加する。終に近代の産業制度の下には、動産が不動産を超越するに至る。といふて居る。<sup>3)</sup>

## 第一段 動的資本の租税回避易の事實

動的資本が租税回避となり易いといふ事は、其れ自身に於ける觀察からしても、他元素に於ける觀察との比較からしても之を證することを得る。そして前者に就ても直接基本税に於て之を見ることが出來、交通税消費税に於て之を見ることが出来る。下に之を分説する。

### (一) 動的資本に於ける租税回避

(A) 直接基本税に於ける其の表現

(い) 通脱易——動的資本といふと、現金、預金、貸金、有價證券、骨董品(投資物體たるだけに)等であるが、此等は或は全くの無形で存することもあり、假令何ほどか證據となる物件があり、又は物體其ものが有形的に存して居ても、比較的に小量にて大價値を有し得、隠匿が容易に出来るし、一人の手から他の人の手へ、或場處から他の場處へ容易に移すことが出來、持主本人又は關係者が黙つて居れば、外部から隨つて税務當局からして分らぬ。通脱易であり、捕捉難のものである(註四)。之等を直接基本税にて而かも持主本人について課税するとすれば可なり得多

3) Plehn, Public finance. 5 ed. p. 114. Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 13.

く逃げられてしまう。有價證券の如きも、記名だと多少は掴めるけれども、無記名になると到底掴めぬ(註五)。貸金に至りては財産税だと、借手の方からの財産の消極的事實の申告からして多少押さへることが出来るけれども、所得税や収益税ではさうは往かない(註六)。現金及骨董品は財産税ならば課税物件の一となり得るし、随つて多少は掴めるが、所得税や収益税では初めより課税物件の外に立つこととなる。

(註四) (1) 廣く動向資本につき——ハンターは、動産の諸の形式の満足なる賦課は期待せられることを得ぬといひ、ブレインも、動産の賦課には最大の困難があつて、其は物體を見出すことの困難に存すといひ、バスターブルも、自由資本は連脱の容易なる方法を有つと爲し、ボーリニーも、公債外國債抵當債券信用貸等は捕捉困難なるものであるといひ、セリグマンも、動産の連脱は亞米利加殖民地の財産税の存立の初めよりして殆んど有名な事實だと爲し、ジェンセンも、無形の財産及有形動産の多くの形式は容易に隠匿せられる。米國にて信用制度の發展及財産の分布からしては動産増加の傾向が證明されたにも拘らず、動産の全き租税賦課價值の割合は斷へず減退しつゝありといふて居り、エーベルヒも、貨幣資本及利附有價證券は課税の捕捉から容易に逃れるものだといひ、ベラフェルデスも、資本利子税の課税物件は容易に隠匿さるべきものだといひ、チスカも、資本利子税の主たる非難は、此が申告に於て詐欺隠匿に導くといふて居る。<sup>4)</sup>

(2) 特に無形のものに就き——セリグマンは、動産が無形なるだけにては、最注意深き賦課者の目を逃れると爲し、ハンターも、無形財産の多くのものの性質の考察が、之が賦課の困難を感じしむといふて居る。<sup>5)</sup>

(註五) エーベルヒが、近代信用交通の斷へざる動搖、一人より他人へ或國より他國へ價值の斷へざる移動に於て、資本利子税に租税物體の捕捉に就き大に缺く所ありといふのは此無記名有價證券に當る所であり、ハンターは、オストンにて五人の事業家が此市の財産税の賦課價值の十五分一に齊しき財産額を管理し又は支配し、そして彼等が好むならば、其の上衣のボ

4) Hunter, l. c. p. 240. Plehn, l. c. p. 181. Bastable, Public finance, 3 ed. p. 382. Beaulieu, Traité. 5. éd. l. p. 419. Seligman, Essays, p. 23. Jensen, Public finance, p. 249. 251. Echeberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 324. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 414. Tyszka, a. a. O. S. 157.  
5) Seligman, l. c. p. 23. 33. Hunter, l. c. p. 241.

ケットの中に、其財産存在の證據物、其は普通人の考に依れば財産其ものを誤魔化し込むことが出来るといふて居る。が其は矢張り無記名證券についていふて居るのである。

(註六) エーベルとは、無數の小貸付の存在が容易に捕捉を逃れると爲し、シエフレーも、貸金は公の目を逃れる。そして其は特に私的債務者への債權者の直接の貸付につき萬ると爲し、ホックは、借用證文及手形によりて貸付くる資本の一大部が全く税當局に知られずして止まるといふて居る。

(ろ) 轉嫁易——前の述脱易といふことは廣く凡べての動的資本に當るのだが、茲にいふ轉嫁易といふことは、動産の中の或ものには當らず、且つ其の當る場合にも、何程か支障の濃厚な傾きがある。即ち例之、奢侈的動産の如きはむしろ轉嫁難のものといふべきである(註七)。現金も亦た然りである。併し既に預金貸金有價證券となると、債權者、持主、又は資本主は、税を課せられたる後にも、其の前と同率の利子收入を得んと努めるので、税が債務者等に轉嫁せられる傾がある。勿論此轉嫁努力が成功するとは限らぬ。若干の支障はある。全く資本の貸借的需供の關係によつて定まるので、一概にはいへないけれども、何れかといふと債權者の地位が債務者よりも優越なるの傾があり(註八)、債權者が課税されたる投資物體から課税なき物體の方へ資本を移すの可能もあり、特に他の無税又は低税の地方へ移すの可能もあり(註九)、そして彼が税を負ふたどすると、其れだけ彼に於て貯蓄を制限し、資本の供給を抑制するといふ關係もあつて(註一〇)、全體上、貸手から借手に轉嫁され得る可能性が強いやうである(註一一)。成程、債券や株券に於て新に

6) Eheberg, a. a. O. S. 276. Hunter, l. c. p. 242.

7) Eheberg, a. a. O. S. 276. Schäffle, Steuern. B. T. S. 193. Hock, Die öffentlichen Abgaben und Schulden. S. 222.



税が定められたとき又は増税されたときには、其新税又は増税は之を此證券の從來の持主にて負擔する外ないけれども、併し此證券の其後の買手又は其他の取得者は此税の還元額だけ割安のものとして收得し隨つて此後の收得者からいふと、其税負擔を前の持主に轉嫁したと同じになる(註一二)。で此場合には少くとも此意味の轉嫁は行はれるといふ可能性がある。

(註七) セリグマンは、租税が奢侈品(例之、繪畫又は寶石)の永久的所持者に課せらるゝときには、彼のみが其負擔を擔ふ。此の如き財産の上の税は轉嫁せらるゝこと能はずといふて居る。<sup>8)</sup>

(註八) シェフレールは債權者は債務者に對して、債務者への轉嫁を有利ならしむる經濟上の地位の優越を有つといふことありと爲す。<sup>9)</sup>

(註九) バステールは、税が他の投資を求め易き流動資本の持主に及ばないことが十分可能だといひ、ブアウも、資本家は、投資の特段なる種類の收益(例之、抵當利子)へ課せられた税を、可なり安全に、利子引上の形にして負債者に轉嫁するであらう。何ぜかとなれば被債權者は、債務者が此利子引上に従はなければ、其助的貸付資本を容易に、資本市場に於ける他の(無課税)部分に齎らし得るからといひ、コンラードは新しく課せられた税が既に此迄其所得にて漸く生活し得た利殖者をして勿論一層不確實なる投資にて一層高い利子を求める爲めに安全なる擔保貸の解除に促され得ると爲し、ブラウンは資本税の負擔が何處に歸着するかは全く、其が資本の供給の上に如何なる結果を生じ又は生ぜざるかに因る。そして其資本の供給に影響するのは二方法であつて、其一は税權地相互の間の資本の分配だといふ。セリグマンも、資本への税によりて資本の供給を、減少すべしとの税が適切であつて、實に此が資本税轉嫁の全き說の眞の土臺である。そして其根據は資本の移動性であつて、一の産業又は職業より他のものへ、と、一地方から他地方へ、との二方法にてである。但し此に多少の障害はあると注意す。<sup>10)</sup>

8) Seligman, The shifting and incidence of taxation. 2 ed. p. 260.

9) Schäffle, a. a. O. S. 193.

10) Bastable, l. c. p. 374. Pfau, Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung. S. 127. Conrad, a. a. O. S. 21. Brown, The economics of taxation. p. 185. Seligman, The shifting etc. p. 266-268.

(註一〇) パステールは、利子の上の税が、其報酬を低下し、且つ隨つて貯蓄を直接に萎微せしむといふて居り、ブラウンは、資本税が資本供給に影響する一元素として貯蓄額の上の影響を挙げ、但し斯くて生ずる資本報酬低下の場合にも、稍高い率のときよりも一層多く貯蓄せんとする人はありと注意し、併し全體上は資本所有者に對する純利子の著しき減却は貯蓄を減退せしめ、資本の使用に稀少價值を生じ、且つ利子歩合を高めることとなる。然るときは、資本税の大部分が資本使用に對する一層高き利率によりて轉嫁せらるることとなるといふて居る<sup>11)</sup>。

(註一一) セリグマンは、資本の或形式のみに課せられた税を、借手に轉嫁することは貸手にとりて容易だと爲し、ジェンセンは、無形財産の上の税が實際拂はるゝだけにては、殆んど常に借入資本を使用する人に轉嫁せらるゝといひ、ペラフェルデスは、租税轉嫁は動的資本に於て不動資本よりも一層容易であり、資本にては勞働に於けるよりも此が一層容易だと爲し、更に資本利子税は容易に轉嫁せらるべきものだといふて居り、エーベルヒも、資本利子税に負債者への轉嫁の心配ありと爲す。

(註一二) シェフラーは、貸付資本が愈々多く有價證券といふ商品となり、其が國際的流通を有ち、日々變動する相場を有つて、其間に利子税の租税消却を有利ならしめることとなつたといふて居る<sup>12)</sup>。

## (B) 交通税消費税に於ける表現

(い) 交通税——の中に就きても(1) 相續税にては動的資本が通脱易であることは前論文並に前々

論文によりて明かであるとして、轉嫁からいふと 此は相續税の性質上、其の困難なものではあ

る。(2) 其他の普通の交通税にては動的資本は少くとも不動産に比して通脱易だといふことは免れない。轉嫁からいふても、兎角、弱者の負擔に歸せしめらるゝ傾があつて、資本の貸借に關する

11) Bastable, l. c. p. 381. Brown, l. c. p. 185, 186, 189.  
12) Seligman, Shifting etc. p. 264-5. Jensen, l. c. p. 249. Beia Földes, a. a. O. S. 323, 414. Ebeberg, a. a. O. S. 276.  
13) Schäffle, a. a. O. S. 191.  
14) 拙著、租税研究、四卷 196, 八卷 176-7.

税の如き、弱き債務者に轉嫁さるゝ可能性が大きい。

(ろ)消費税——中にては①直接消費税、特に奢侈品税の如きは轉嫁が困難で、消費者たる資本家自らの負擔に歸する傾が大いが(註一三)、併し恰かも其奢侈品の中には隱匿容易で、逋脱易のものが少くないといふことがある。(2)普通の消費税は間接消費税となるから、動的資本家も自ら轉嫁によりて其を負擔するの可能性を有つことではあるが、併し彼に比して經濟上力弱き無產勤勞者に比しては、之が負擔の割合に輕きことを得るの傾あることを見るべきは、彼は此税を一部免れて居るのと同結果となる。

(註一三) 前出註七參照。

## (二)他元素に於ける租税回避

### (A)不動資本

(い)逋脱難——不動資本者は前の動的資本者に比して著しく逋脱困難を感じる。其物體が全く表現的だからして税當局から容易に捕捉せられる。其は直接基本税に於ても將た交通税に於ても然りである。齊しく財産又は資本でありながらも、動的のものゝ不動的のものゝの間に、此の如くにして、租税負擔の上に大なる差異を生ずる。尤も此不動資本とても、其から生ずる收益又は所得を有りの儘に確實精密に擱むことは六つかしい。たゞ其大體を擱み得るに止まるのであるから

して(註一四)、其點に於て多少の遁脱が存するといはば、いひ得るのである。けれども其は租税技術上には恕すべきことであるとすべく、先づ々々此にては遁脱六つかしとして良い。

(註一四) シェフラーは、地租につき、此が實際の收益、まして純所得、即ち其の本來の物體を、租税技術上如何なる形にても掴まずと爲し、デーツェルは、租税官廳は、或人に地代の歸することを直ちに確定するを得る。又此所得につき外形標準が少くとも其收入の高さの大體の觀念を得しむるといふて居る<sup>15)</sup>。

(ろ) 轉嫁難——不動資本に於ける税につき所謂、物上負擔又は租税消却が行はれるといふことはある<sup>16)</sup>。つまり交通の結果として、例之、税が設けられたる後に、賣買等が行はれたるときは、

買手又は其他の收得者は、其物體を税だけ安いものとして收得することゝなつて、彼等は最早税を擔はぬと同事となり、茲に後の收得者から前持主に對して轉嫁が行はれたのだとも見られるが(註一五)、此の如きは特殊の事象でもあり、又兎も角、前の持主が負擔して居るのであつて、矢張り不動資本主の負擔ではあるとすべきだから之を別とし、此税が持主以外の人への轉嫁は何うかといふのに、其は結局、其物に對する需供の關係から定まるので一概にはいへず、確かに其が借手に轉嫁され得ることもあるし(註一六)、持主本人が之を生産營利的に使用する場合の如き、税を關係者に、即ち產物の買手に、又は間々勞働者資本主などにも轉嫁することが出來得るけれども、事情によりては此等の轉嫁の行はれ難きこともあるし、且つ之を持主自身の住居其他の享樂

15) Schäffle, a. a. O. S. 171. Dietzel, Englische und preussische Steuerveranlagung, S. 41.  
16) Seligman, Shifting etc. p. 137 et seq. Hunter, l. c. p. 164. Jensen, l. c. p. 203. Conrad, a. a. O. S. 21. Tyszka, a. a. O. S. 105. Kleinwächter, Fw. S. 123-4. 131.

用に供した場合には自ら此税を擔ふの外なきものとすべきである。そして全體上は此に於てむしろ轉嫁の困難なるものと見られて居る(註一七)。

(註一五) スタンプが、古き税は税に非ずといふ詞の最良の例は古き地租だといひ、セリグマンが、財産の税は必ずしも財産所有者の課税でないといふのは之があるが爲めである<sup>17)</sup>。

(註一六) コンラードは、有利なる事情の下には、即ち需要者の大なる數があるときには、直接に課せられた地主が其負擔を借地人に轉嫁し得といふて居る<sup>18)</sup>。

(註一七) セリグマンは、全體上、農地税は地主に歸すと爲し、ボーリユーは、轉嫁の行はれないこと、地租、不動産移轉税、及其他の例外税の如きは他にないといふて居り、ブラウンも、土地價値又は經濟的地代の税は、獨占純益の税と同じく轉嫁せらるゝことは出来ないといひ、コンラードも、地租は吾人の事情の下には土地所有の上の負擔として止まる。何となれば此が世界市場に現はるゝ通例の土地産物の價格決定に影響し得ぬからといひ、チスカも、田舎の地租は轉嫁困難だと爲し、クラインウエヒターは、地租は消費者に轉嫁せらるゝ能はずと爲し、ハンターは、土地は借手にとりては課税の後に其の前よりも一層良くも悪くもならないといひ、バスターブルは、完全なる競争の前提下では、地代の税は納税者に止まることは争ふべからざる眞理である。併も實際の課税の場合には、經濟上の地代が他の元素と混在することを留意すべきであるといふて居る<sup>19)</sup>。

## (B) 勤勞

(い) 遁脱——勤勞者の所得に課する税は大體遁脱の難きものである(註一八)。成程、民吏勞働者などの所得額は之を精確に掴むことが難く、或度まで遁脱されるけれども、其れでも大體の見當

17) Stamp, l. c. p. 134. Seligman, Essays. p. 334.

18) Conrad, a. a. O. S. 21-22.

19) Seligman, Shifting etc. p. 231. Beaulieu, l. c. p. 771. Brown, l. c. p. 236. Conrad, a. a. O. S. 21. Tyska, a. a. O. S. 105. Kleinwächter, a. a. O. S. 132. Hunter, l. c. p. 163. Bastable, l. c. p. 379.

はつく。又、官公吏に至つては精密に其利得を掴むことが出来るのであり、大局からいへば掴み易きものとして良い。

(註一八) チーチエルは、租税官廳は、勞働報酬が或人に歸することを直ちに確定するを得る。且つ外形標準が少くとも其收入の高さの大體の觀念を得しむるといふ。<sup>20)</sup>

(ろ) 轉嫁——大體、高級勤勞者は轉嫁困難であり、低級平凡勞働者に於ては其所得に課せらるゝ税を雇主に轉嫁することが容易である(註一九)。特に彼等に團結力が強いときには一層容易である(註二〇)。たゞ此轉嫁を達するまでには常に或度の苦しみは背めなければならず、若又彼等に團結力乏しくして唯だ自然的作用のみによりて此轉嫁を達するのには、彼等の衰弱、人口減退など、痛ましき事實の發生の後でなくてはならぬ(註二一)。其れから勞働者勤勞者は消費税の轉嫁により割合に重く負はさるゝ可能性がある。此點に於て有産階級に比して不利益である。尤も彼等勞働者が之を其運動によりて雇主に更轉することも出来るが(註二二)、併し雇主が更に又之を消費者に随つて勞働者に更轉することもあり得て、大體、彼等勞働者にとりては消費税の負擔について、他階級者に比し不利なる傾を有つ。

(註一九) ベラフェルデスは、低級勞働は精神勞働よりも租税轉嫁容易だと爲し、バスタープは、勞働者の一群が獨占を有つときには、此に課せらるゝ負擔を他人に移す力を有たない。そして最多くの熟練勞働者が多少特段なる利益を有つから、税の轉嫁は彼等にては困難に遇ふといふて居る。<sup>21)</sup>

20) Dietzel, a. a. O. S. 41.

21) Bela Foldes, a. a. O. S. 323. Bastable, l. c. p. 386.

(註二〇) チスカは、經濟上並に政治上有力なる労働者團體、特に平凡労働者階級は通例、賃金よりしての租税控除を再び雇主に轉嫁し得た。處が弱き労働者階級、特に役人及使用人等は、此轉嫁に成功することか出来なかつた。といふて居り、コンラードも、所得税に於ける賃金の租税控除制の採用は、労働者の既に到達したる政治上及社會上の優勢と關聯して其の雇主への轉嫁に導いたといふて居る。<sup>22)</sup>

(註二一) セリグマンは、賃金の税が全く利潤に傳嫁せらるゝとも、其は唯だ永く且つ烈しきの後で争あつて、其間労働者は實質的に苦しまなくてはならず、且つ其結果として其の全き道義を低下せしめらるべしといひ、ブレーンも、所得税が賃金及其他の類似的人的の儲に歸するだけでは、其が雇傭條件に、即ち人的勤務の市場に於ける或根本的變化を生ずるときにのみ轉嫁することが出来ると爲す。更にブラウンは、賃金の税が結局、人口減少に向ひ、隨つて遂に多少土地所有者の上に轉嫁することがあり得とはいへるが、此が必ず生ずるとはいへないといふて居る。<sup>23)</sup>

(註二二) ブラウンは商品税が第一次には大部分、消費者に轉嫁せらるゝやうに見ゆるけれども、永いときには、消費者の或もの又は凡べてのものが、其負擔を再び或他の階級の背へ轉嫁することが可能であるといひ、ボーリエーは、人が俸給の上の税を取るとき又は一般消費者の上の税を取るときは、最初に税を擔ふものは労働者だ。併し永い時の間には、彼が多くの場合雇主に之を移すことに成功すべく、此雇主は更に消費者に其負擔を移すことゝならうといふて居る。<sup>24)</sup>

### (C) 營業

(い) 遁脱——營業者特に個人營業者の收益を精確に擱むことは六つかしく、隨て此が遁脱され易いといふことはあるが(註二三)、其れでも單なる動的資本とは異りて、何ほどか店舗工場などの如き、不動元素もあり、其他表現的な外形的なる標準もあつて、其大體を擱むことが出来(註二四)、隨つて遁脱がそんなに容易に行はるゝといふものではない。まして法人營業では其收益が一

22) Tyszk, a. a. O. S. 109. Conrad, a. a. O. S. 21.

23) Seligman, Shifting, etc. p. 298. Plehn, l. c. p. 320. Brown, l. c. p. 147.

24) Brown, l. c. p. 142. Beaulieu, l. c. p. 771.

層良く捕捉し得らるゝ。それから營業者が交通税を逋脱することは少くなからうが、其消費税の逋脱は大體六つかしい。

(註二三) シェフラーは、營業利益を認めることは困難で、隠匿の容易なるものと爲し、デーチエルも、個人企業者は納税を逃れることに利益を有ち、彼等が屢々逋脱を行ふことは明かだと爲す。

(註二四) デーチエルは、租税官廳は或人に企業利得の歸することを直ちに確定し得る。且つ之に外形標準が收入の高さの少くとも大體の觀念を得しむといふ。

(ろ) 轉嫁——營業者は日常、經濟交通に携はつて居るから、其の課せられたる直接基本税は勿論、交通税消費税をも出来るだけ他人に轉嫁しやうと努める。そして特に彼は概して機敏であり營利の念の厚きものだから、拔目なく轉嫁の機會を利用するでもあらう。けれども其轉嫁に成功するや否やは色々の事情に左右さるゝので、一概にいふことは出来ぬ。或は容易に轉嫁することもあるが、其困難なることもある。其營業又は其收益、又は所得への税は其が一般的のものであれば轉嫁が難く(註二五)、特殊營業へのであれば轉嫁が易しい(註二六)。商業では工業に比して他に轉嫁することが一層容易であり(註二七)。競争特に外國競争があるものでは轉嫁し難いけれども(註二八)、さりとて獨占的のものでも亦、轉嫁し難いのであるが(註二九)、競争少く而かも利益薄きものでは轉嫁がし易いといふことがある(註三〇)。營業者の納むる交通税消費税は、轉嫁さるゝ可能性が大いであらうが、其れでも轉嫁が意の如くならぬこともあらうし、假令轉嫁さるゝにし

25) Schäffle, a. a. O. S. 185. Dietzel, a. a. O. S. 55.

26) Dietzel, a. a. O. S. 41.



ても一應は此等のものを納税しなくてはならぬだけでも、其等につき負擔感を刺戟するゝを免れない。

(註二五) セリグマンは、純益の上の一般税は轉嫁さるゝ能はずといふて居る。<sup>27)</sup>

(註二六) セリグマンは、競争的純益の場合に、或特殊の職業の利益への税は、永き時の間には、消費者に轉嫁されなくてはならぬと爲し、ボーリユーも、工業者及商業者への税は、初めには其營業費の膨脹によりて其利益を其れだけ減ずるであらう。併し彼等が此によりて受くる損失の危険を、大な利益の機會によりて補償することの出来ぬときには、其營業を見棄てることゝなるから、工業者が段々と其特別税の大部分を消費者をして拂はしむることに成功するであらうといふて居る。<sup>28)</sup>

(註二七) ベラフェルデスは、商人的資本にては、工業的資本に於けるよりも、租税轉嫁が容易であるといふ。<sup>29)</sup>

(註二八) コンラードは、外國競争及缺點ある給付が轉嫁を不可能と爲し得るといふ。<sup>30)</sup>

(註二九) セリグマンは、獨占價格は常に最大の獨占的利益の點にて定まるから、此が利益の上の税は決して價格を高めることを得ぬ。獨占利益の上の税は全く獨占者に歸すと爲し、ジェンセンは、租税は競争事情下にあるときよりは、獨占にありて、より少く轉嫁すると爲し、ハンターは、或場合、獨占者への税が轉嫁さるゝこともあるし、又一部轉嫁さるゝこともある。けれども他の場合には如何なる企てもが税負擔を轉嫁することも出来ないといふて居る。<sup>31)</sup>

(註三〇) コンラードは、直接税としての營業税は事情により轉嫁すべきものとして示さるゝ。特に營業者が競争なく、内國の爲めに働き且つ其の既に小なる利益が税によりて大に減少せしめらるゝときに然りと爲す。<sup>32)</sup>

## 第二段 動的資本の租税回避防止策

前記によりて見るときは、各種の元素と比較して動的資本が最多く遁脱易であり轉嫁易のもの

27) Seligman, Shifting, etc. p. 291.  
28) Seligman, Shifting etc. p. 289. Beaulieu, l. c. p. 771.  
29) Bela Földes, a. a. O. S. 323.  
30) Conrad, a. a. O. S. 22.  
31) Seligman, Shifting etc. p. 289. Jensen, l. c. p. 200. Hunter, l. c. p. 168.

であることを見出す。精密にいふては此につき問題は残るけれども、大體上、動的資本元素が負擔の割合に輕きに過ぐるこゝなるの傾を有つ。之を如何にして防止するか之が爲めには

(一) 租税道義の助長並に租税行政上の改善を第一にしないでなくてはならぬこと勿論であるけれども、尙其外、

(二) 租税立法上——にも或度の工夫がなくてはならぬ。そして此にて

(A) 税種の選擇——もが或度まで之に役立つとして考へることを得る。即ち齊しく所得税の補完税としても、財産税の方が特別所得税及収益税よりも一層選ぶべきである。即ち夫の現金は、特別所得税や収益税では擱めないけれども、財産税なれば假令其全部つかめぬとしても、其一部なりとも擱める。貸金持に箇人間の其が所得税収益税だと逃げられ易いのが、財産税だと、負債者の方の申告からして或度まで擱み得ることゝなる。更には奢侈的動産の如きも、収益税所得税では擱めぬが、財産税なれば少くとも或度まで擱み得るといふことがある。

(B) 源泉課税の利用——若夫れ預金無記名有價證券に至ては如何なる税によりても逃げられ易いので、税種選擇では解決されないけれども、其は所得税にても將た財産税にても源泉課税に依りて之が遁脱を防ぐことを得るし(註三二)、そして外國へ出て行く所の此等關係の利子をも押さへて課税し得る(註三三)。で財産税でも起せば、此方法をも利用すり外ない譯だが、併し此には下の如

きの缺點を伴ふを見るときに、此動的資本をして負擔を回避せしめないやうにといふ目的が再び破壊さるゝものだといふことになる。併し又其等の缺點はあるにもせよ、之を行はなかつたならば生すべき一層大に缺陷を補ふが爲めには、此缺點は大局上忍ばなくてはならぬといふことになる。今暫らく此方法の缺點を見るのに

(註三二) アリストアは、源泉課税の主たる利益は詐欺を少くすることだと爲し、ゲーチエルは他人の爲めに拂ふ者は自己の爲めに拂ふ者に比し、拂ふ事を嫌ふことの少きものだとし、そして英國では源泉課税により資本利子の捕捉が異常に良く成功したといふ。ナスカも、負債者の申告に依る課税が、資本利子を実質且つ完全に捕捉するといふ大なる利益を有つと爲しベラフェルデスも、利札税を以て便利なる徴税方法と爲し、ホツクも、權利者を確知せずとも、税が利子よりの控除によりて齎され得と爲し、クラインウエヒターも、人は利子税の徴収を直接課税の傍に間接形式、即ち負債者に於ける徴収を規定することによりて、確實にするを得と信じたといふて居る。<sup>33)</sup>

(註三三) クラインウエヒターは、利札税によりて、租税義務なる内國證券の外國の所有者にも課税し得といふ。<sup>34)</sup>

(い) 人税たる性質を失はしめること(註三三)、——其の結果、免稅點が備へられず、累進率が行はれぬこととなる(註三四)。強ひて此にて累進を行はうとすれば非常に厄介なる手續を要することになる(註三五)。此厄介を避くれば即ち此例率となるので、貧乏人が過大の負擔を爲し、富者が過小の負擔を爲し、或意味にての遁脱が公然と行はるゝといふことにもなる。

(註三三) アリストアは、源泉課税の適用は、所得の人的課税に適せざることとならしむと爲す。<sup>35)</sup>

(註三四) エーベルヒは、源泉課税では累進課税が實行すべからずと爲し、ナスカは、此方法の缺點は、税率を所得の高さ及

33) Haristoy, La perception de l'impôt sur le revenu a la source. p. 143.  
Dietzel, a. a. O. S. 32. 45. Tyszka, a. a. O. S. 156. Bela Földes, a. a. O. S. 415. Hock, a. a. O. S. 222. Kleinwächter, a. a. O. S. 155.  
34) Kleinwächter, a. a. O. S. 156.  
35) Haristoy. l. c. p. 140.

種類に應じて分級すること、及随つて租税公正の要求を實現することの困難に存すと爲し、スタンプも獨逸の箇人に於ける直接課税の制度は、英國の源泉課税よりも、累進の實際の適用に依り、此原則に一層容易に役立つといひ、更にペラフエルデスも、利札税にては累進、免稅點、負債控除などの行はるべからざることを注意す。<sup>36)</sup>

(註三五) デーチエルは、租税官廳が源泉課税の爲めに唯だ部分所得だけを知る所の英國にては、社會政策的要求(小額所得の爲めの免稅税)の爲めに無數の場合に、厄介なる手續を要したと爲し、チスルは、源泉課税にては英國所得税の示す如く、税率を所得の大き及種類によりて分級することが全く不可能ではないが、或困難に遇ふといふ。<sup>37)</sup>

(ろ) 債務者に轉嫁して資本家が負擔を逃れるといふ不都合を生ずる可能性大なること——其は事情に依るので必ずしも常にさうなるといふのではないが、兎角債務者の地位が債權者に比して弱いといふことがあり、債權者に於て他の無税又は輕税の物體又は地方へ資本を移すといふこともあり、特に前にいふ如く源泉課税が比例率となるが爲めにも、其が累進であつたならば、債權者といへども其税の高さだけ負債者に負はしめることが出來ぬ。競争貨手に低い税しか負はぬものがあつて競争するので、其が出來ないのであるが、比例率が行はるときには、凡べての債權者が平等に相率ゐて其だけを負債者に移さうとするからして、其負擔を債務者に歸することが行はれ易いといふことになる(註三六)。特に其税が特段なる投資のみに關し、或他のものを免稅でもするときには一層此傾が強い。も一つ別の事ではあるが、債務者たる事業會社が其製品につき物價を左右し得るときには、斯くの如くにして債權者より移されたる負擔を、一般の弱き消費者に

36) Eheberg, a. a. O. S. 277. Tyszka, a. a. O. S. 156. Stamp, l. c. p. 40.  
Bela Földes, a. a. O. S. 415.

37) Dietzel, a. a. O. S. 20. Tyszka, a. a. O. S. 158.

移すといふことも生じ得る。

(註三六) チスカは、間接徴收法の缺點は、弱き債務者が資本力大なる債權者に對して、税を利子からの控除によりて債權者に轉嫁するの可能でないことに存すと爲し、エーベルヒ、デーチエル、クラインウエヒター、アリストア等之を認む。<sup>(38)</sup>

(は) 租税消却が行はれて税の還元額だけ資本證券の價格を低下し、課税設定以後の持主たる資本家の負擔たらざるに至る可能性あること——此が常に起るとは限らず、程度も完全に現はるゝとは限らぬけれども、或度までは起る(註三七)。而して其が起つたとすれば動的資本家が其の當るに負ふべき税を免れるといふ不都合を生ずる。

(註三七) スタンプは、特別税によりて資本金子の或特段なる種類を課税する金は殆んど常に現在の持主に於ける沒收となり、將來の持主を負擔から救ふことゝなると爲し、ボーリユーも、所得税が有價證券のみから課せられ、他の投資を除外する國では、そして其税率が高いときには、此税が凡べての有價證券の資本價格の下落を伴ふことは確かだといふて居る。尙ブレーン、クラインウエヒター參照。<sup>(39)</sup>

(に) 債權者、資本家の負擔に歸したとしても、直接の負擔でない爲めに負擔の自覺が鋭敏でないといふ憾あること——此場合に義務者自らに就いて取らぬから、假令負擔が彼に歸しても、心理的には彼に於て負擔を免れて居るやうな感がある。

(ほ) 他の方面に於ける遁脱を刺戟する傾あること、——斯くて動的資本中の一部のもの即ち預

38) Tyszká, a. a. c. O. S. 110. 156. Eheberg, a. a. O. S. 277. Dietzel, a. a. O. S. 39. Kleinwächter, a. a. O. S. 135. 155. Haristoy, l. c. p. 130.  
39) Stamp, l. c. p. 133. Beaulieu, l. c. p. 421. Plehn, l. c. p. 315. Kleinwächter, a. a. O. S. 134. 156-7.

金や無記名證券などにつき源泉課税を取るときに、其方は其れで捕捉されるけれども、他部の源泉課税とならずして直接に義務者に就きて課せらるゝものにて遁脱を勧めるの傾がある。といふのは、若も凡べての動的資本につき義務者の申告に信頼し、其者に於て直接に取つたならば、彼等に於ても租税道義を守らなくてはならぬといふ自覺を生じ、義務責任を感するのであるが、既に其一部につき源泉課税を採ることによりて、立法者が義務者の租税道義に信頼せぬといふことを見出すときに、義務者をして出来る處にては遁脱しても構はぬといふ氣持とならしめ、直接課税の處にて遁脱を増長するといふことがある(註三八)。

(註三八) アリストアが、源泉課税が租税道義を害すといふは之を指すのである。<sup>40)</sup>

(へ) 外國投資の利子を捕捉し得ぬといふこと——も亦、源泉課税の缺點であり、随つて動的資本につき此方法のみによりて課税することは出来ず、勢ひ直接課税法をも併用しなくてはならぬ(註三九)。

(註三九) コンラードは、所得者の申告によりてのみ、外國投下資本が精密に課税さるべきであるといふ。<sup>41)</sup>

右いふ如く、前舉の方法とても缺點があり、完全とはいへぬが、全體上之により遁脱を防ぐに有力と認めらるゝから之を用ゐることが勧めらるゝ。若夫れ動的資本の轉嫁易に至つては經濟上自然に生ずる現象であつて、之を立法又は行政の上から、如何とも防止の仕様がないのである。

40) Haristoy, l. c. p. 124.

41) Conrad, a. a. O. S. 150.

## 結 論

以上要之、動的資本は他元素に比して、遁脱も容易であり、轉嫁も容易なものである。之を防ぐ爲めに或度までの方法は工夫し得らるゝのであり、財産税採用・源泉課税の利用などは其であるが、其とても完全なるものではなく、特に動的資本の遁脱易を防ぐには足るけれども、轉嫁易に至ては防ぎやうがないといふのであるから、此點に於て租税負擔が不公平なものたるを免れぬといふ事は注目すべき事柄である。